
Datum: 28.03.2014
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 6. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 6 K 4087/11 F
ECLI: ECLI:DE:FGD:2014:0328.6K4087.11F.00

Tenor:

Der Bescheid auf den 31. Dezember 2002 über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustabzuges zur Körperschaftsteuer vom 7. Mai 2009 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 26. Oktober 2011 wird dahingehend geändert, dass der festgestellte verbleibende Verlust um 717.700 € erhöht wird. Die Berechnung des festzustellenden Verlustes wird dem Beklagten übertragen.

Der Beklagte trägt die Kosten des Verfahrens.

Die Hinzuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren wird für notwendig erklärt.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand: 1

Streitig ist, ob im Streitjahr 2002 eine Teilwertabschreibung gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG auf Darlehensforderungen gegenüber einer ausländischen Tochtergesellschaft gemäß § 1 Außensteuergesetz (AStG) 2002 nicht einkommensmindernd zu berücksichtigen sind. 2

Die Klägerin betreibt einen Handel mit Büchern, Ton- und verwandten Datenträgern über das Internet. Sie hatte im Streitjahr ein abweichendes Wirtschaftsjahr vom 1. November bis zum 31. Oktober 2002. Alleinige Gesellschafterin der Klägerin ist die A Inc. mit Sitz in L. 3

Am 23. März 2000 wurde in H die K Limited, ein hundertprozentiges Tochterunternehmen der Klägerin, gegründet. K betrieb unter der Domain „K“ eine Plattform im englischsprachigen Internet zum Zweck der Vermittlung des Verkaufs und des sonstigen Vertriebs von gebrauchten und antiquarischen Büchern. Das Share Capital (Nennkapital) dieser 4

Gesellschaft betrug bei Gründung 1 £. Das Nennkapital wurde mit Beschluss vom 15. Februar 2001 um 49.999 £ auf 50.000 £ erhöht (79.010 €).

Am 19. April 2000 schloss die Klägerin mit der K Limited einen Darlehensvertrag, in dem vereinbart wurde, dass die Klägerin der Darlehensnehmerin über verschiedene Transferzahlungen Kapital zur Verfügung stellen sollte. Eine konkrete Darlehenssumme wurde nicht vereinbart. Vereinbart wurde eine jährliche Verzinsung mit 5 %. Die Stellung von Sicherheiten wurde nicht vereinbart. Wegen der weiteren Einzelheiten des Darlehensvertrages wird auf die im Beordner abgehefteten Anlage 2 zum Schreiben an das Finanzgericht Düsseldorf vom 28. März 2013 Bezug genommen. 5

Durch Vertrag vom 21. April 2000 wurde zwischen der Klägerin und der K Limited vereinbart, dass die Klägerin für die K Limited die Website betreibt, die Programmierung dieser Website und die regelmäßige Pflege sowie weitere Dienstleistung technischer Art für den Betrieb der Website übernimmt und Werbemittel zur Verfügung stellt. Die Kosten für die Dienstleistungen waren von der K Limited zu vergüten. 6

In einer Ergänzung zum Darlehensvertrag vom 13.12.2000 vereinbarten die Vertragsparteien das von der Klägerin nicht nur die „Kapitalbereitstellung durch Transferzahlungen darlehnsweise zur Verfügung gestellt wird“, sondern auch sonstige Leistung, die die Klägerin gegenüber der K Limited erbringt. 7

Der Geschäftsbetrieb der K Limited wurde wegen der schlechten Geschäftsentwicklung am 31. Oktober 2002 eingestellt. Der Verlust der K Limited betrug gemäß ihrer Gewinnermittlung zum 31. Dezember 2000 398.803 £. Zum 31. Oktober 2001 betrug der Verlust 174.135 £ und zum 31. Oktober 2002 betrug der Gewinn 76.560 £. Die K Limited wurde im Jahr 2004 liquidiert. 8

In ihrer Gewinnermittlung auf den 31. Oktober 2002 nahm die Klägerin eine Teilwertabschreibung gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG auf die der K Limited gewährten Darlehen in Höhe von 717.700 € vor. 9

Bei der Klägerin wurde im Jahr 2008/2009 eine Betriebsprüfung unter anderem für die Körperschaftsteuer 2002 bis 2005 durchgeführt. Die Betriebsprüfung vertrat bezüglich der Teilwertabschreibung die Auffassung, dass bei Teilwertabschreibungen auf eigenkapitalersetzende Darlehen und sonstigen krisenbedingte Finanzierungsaufwendungen davon auszugehen sei, dass der Gesellschafter diese Maßnahme getroffen habe, um die Gesellschaft K Limited zu erhalten. Die Abwendung der Liquidation und der damit verbundene Verlust der gesamten Anteilssubstanz stelle den für die Anwendung des § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG erforderlichen Substanzbezug zwischen den Anteilen und dem Darlehen her. Ferner sei eine Darlehensgewährung insbesondere dann als eigenkapitalersetzend anzusehen, wenn, wie im vorliegenden Fall, das Darlehen ohne Sicherheiten gewährt worden sei oder das Darlehen bei Eintritt einer Krise nicht zurückgefordert werde. Die Darlehensrückzahlung sei damit von Anfang an nicht ernsthaft beabsichtigt gewesen. Aus diesem Grund sei schon die Darlehenshingabe als verdeckte Einlage zu werten, die den Beteiligungsbuchwert um den Auszahlungsbetrag in Höhe von 717.700 € erhöhe. 10

Aufgrund der Feststellungen der Betriebsprüfung änderte der Beklagte den Körperschaftsteuerbescheid der Klägerin für 2002 gemäß § 164 Abs. 2 Abgabenordnung (AO). Die Körperschaftsteuer wurde weiterhin auf 0 € festgesetzt, bei der Berechnung des zu versteuernden Einkommens wurde neben einem Steuerbilanzverlust in Höhe von 1.374.204 € auch nicht zu berücksichtigende Gewinnminderungen nach § 8b Abs. 1 Satz 3 KStG in Höhe 11

von 825.710 € berücksichtigt. Mit Bescheid auf den 31. Dezember 2002 über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs zur Körperschaftsteuer vom 7. Mai 2009 wurde der verbleibende Verlust auf 4.472.728 € festgestellt.

Gegen die Änderungsbescheide legte die Klägerin fristgerechte Einsprüche ein. 12

Der Einspruch gegen die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs zur Körperschaftsteuer auf den 31. Dezember 2002 wurde durch Einspruchsentscheidung vom 26. Oktober 2011 als unbegründet zurückgewiesen. Das Finanzamt hat es dahinstehen lassen, ob die Darlehenshingabe der Klägerin an die K Limited als verdeckte Einlage zu werten und die Teilwertabschreibung bei der Ermittlung des Einkommens der Klägerin nach § 8b Abs. 3 Satz 3 KStG nicht zu berücksichtigen sei. Begründet hat das Finanzamt seine Entscheidung damit, dass § 1 AStG zur Anwendung komme. Der Darlehensvertrag sei als Geschäftsbeziehung im Sinn des § 1 Abs. 1 AStG anzusehen. Zwar habe der BFH das Vorliegen einer Geschäftsbeziehung in Fällen verneint, in denen eine Muttergesellschaft zu Gunsten ihrer Tochtergesellschaft unentgeltlich eine Garantieerklärung abgegeben bzw. ein unverzinsliches Gesellschafterdarlehen vergeben habe. Im Streitfall liege jedoch kein zinsloses oder zinsgünstiges Darlehen vor, da ein Zinssatz von 5 % jährlich vereinbart worden sei. Da die Klägerin der K Limited das Darlehen ohne Vereinbarung einer Sicherheit gewährt habe und auch kein die fehlende Sicherheit berücksichtigender Risikozuschlag auf den Zinssatz vereinbart worden sei, sei davon auszugehen, dass der Rückhalt im Konzern eine ausreichende Sicherheit dargestellt habe. Sei aber vom Bestehen des Rückhalts im Konzern auszugehen, entspreche eine Teilwertabschreibung nicht dem Fremdvergleichsgrundsatz im Sinne des § 1 Abs. 1 AStG, sodass die Teilwertabschreibung gemäß § 1 Abs. 1 AStG außerhalb der Bilanz zu berichtigen sei. Zum selben Ergebnis würde man auch dann kommen, wenn man vom Nichtbestehen eines Rückhalts im Konzern ausgehen würde. Denn angesichts der schlechten wirtschaftlichen Lage der K Limited hätte ihr ein Fremder Dritter kein Darlehen in dieser Höhe ohne Vereinbarung einer Sicherheit gewährt. 13

Die Klägerin hat am 24. November 2011 Klage erhoben. 14

Zur Begründung der Klage beruft sie sich darauf, dass sie zunächst zu Recht wegen der ausgereichten Darlehen Forderungen gegen die K Limited aktiviert habe. Ebenfalls zu Recht habe sie zum 31. Oktober 2002 hinsichtlich dieser Forderungen eine Teilwertabschreibung auf 0 € vorgenommen. Der Aufwand aus dieser Teilwertabschreibung sei weder nach § 8b Abs. 3 KStG a. F. noch nach § 1 AStG a. F. außerbilanziell hinzurechnen. 15

Eine außerbilanzielle Korrektur gemäß § 8b Abs. 3 KStG a. F. komme nach der BFH-Rechtsprechung nicht in Betracht. Der BFH habe entschieden, dass § 8b Abs. 3 KStG a. F. nur substanzbezogene Wertminderungen des Anteils selbst erfasse, nicht hingegen die Wertminderung der als eigenständiges Wirtschaftsgut zu beurteilenden Forderung gegen die Gesellschaft (BFH-Urteil vom 14.1.2009, BStBl II 2009, 674). Im Streitfall seien die Forderungen der Klägerin gegen die K Limited als eigenständige Wirtschaftsgüter zu aktivieren. Es handele sich nicht um verdeckte Einlagen in das Vermögen der Tochtergesellschaft, die zu nachträglichen Anschaffungskosten auf die Beteiligung geführt haben. Nach der Rechtsprechung des BFH führe die Darlehensvergabe durch einen Gesellschafter an die von ihm im Betriebsvermögen gehaltene Gesellschaft auch dann, wenn das Darlehen eigenkapitalersetzenden Charakter habe, nicht zu nachträglichen Anschaffungskosten der Beteiligung. Etwas anderes könne ausnahmsweise dann gelten, wenn entweder nach dem ausländischen Gesellschaftsstatut in der Darlehenshingabe ein Zuführung von Eigenkapital zu sehen sei oder der kreditgebende Gesellschafter nach den 16

getroffenen Vereinbarungen eine Rückzahlung des Darlehens nur unter denselben Umständen wie eine Rückzahlung von Einlagen verlangen könne. Allein die Tatsache, dass ein Gesellschafterdarlehen zu einem Zeitpunkt gewährt werde, in dem die Gesellschaft überschuldet sei, führe nicht zu einer verdeckte Einlage im Zeitpunkt der Darlehensgewährung (BFH-Urteile vom 10.11.2005 IV R 13/04, BStBl II 2006, 618; vom 20.4.2005 X R 2/03, BStBl II 2005, 694).

Im vorliegenden Fall liege weder nach dem britischen Gesellschaftsstatut eine Zuführung von Eigenkapital an die K Limited vor noch sei nach den getroffenen Vereinbarungen eine Rückzahlung des Darlehens nur unter den selben Umständen wie eine Rückzahlung von Einlagen möglich. 17

Zu Unrecht nehme der Beklagte auch an, dass eine außerbilanzielle Korrektur nach § 1 Abs. 1 AStG in der im Streitjahr 2002 gültigen Fassung zu erfolgen habe. Im Streitfall liege hinsichtlich der Darlehen, die die Klägerin der K Limited gewährt habe, zum einen keine Geschäftsbeziehung im Sinne des § 1 Abs. 1 AStG vor. Zum anderen sei bei der Klägerin auch keine Einkünfterminderung gegeben, die auf der Vereinbarung von Bedingungen beruhe, die von zwischen unabhängigen Dritten vereinbarten Bedingungen abweiche. Außerdem verletzte § 1 AStG die unionsrechtlich garantierte Niederlassungsfreiheit. 18

Nach der Rechtsprechung des BFH sei eine eigenkapitalersetzende Finanzierungsmaßnahme eines Gesellschafters gegenüber seiner Gesellschaft keine Geschäftsbeziehung im Sinne der bis zum Steuervergünstigungsabbaugesetz vom 16. Mai 2003 geltenden Fassung des § 1 AStG. Die Gewährung von Eigenkapital an eine Tochtergesellschaft begründe nach der Rechtsprechung des BFH keine Geschäftsbeziehung, da sie es das Nahestehen im Sinne der Vorschrift begründe. Davon ausgehend führe der BFH aus, dass es für die Zwecke der Auslegung des § 1 AStG unter bestimmten Umständen geboten seien könne, eigenkapitalersetzende Finanzierungsmaßnahmen der Gewährung von Eigenkapital gleichzustellen. Solche Umstände nehme der BFH an, wenn eine Muttergesellschaft ihre Tochtergesellschaft durch die Finanzierungsmaßnahme überhaupt erst in die Lage versetze, die ihr im Konzern zugewiesene Funktion zu erfüllen (BFH-Urteile vom 14.1.2009 I R 52/08, BStBl II 2009, 674, vom 29.4.2009 I R 26/08, BFH/NV 2009, 1648; vom 23.6.2010 I R 37/09, BStBl II 2010, 895). Auch das BMF habe die BFH-Rechtsprechung anerkannt, dass die Gewährung eigenkapitalersetzender zinsgünstiger oder zinsloser Darlehen keine Geschäftsbeziehung im Sinne des § 1 Abs. 4 AStG in der Fassung des Steueränderungsgesetzes 1992 begründen solle (BMF-Schreiben vom 29.3.2011 IV B 5 – S 1341/09/10004, DB 2011, 791). 19

Im Streitfall sei die K Limited lediglich mit einem Eigenkapital von 50.000 £ ausgestattet worden. Dies habe für den Gesellschaftszweck, die Marke „()“ und das dahinter stehende Geschäftsmodell in Großbritannien bekannt zu machen, nicht ausgereicht. Entgegen der Ansicht des Beklagten komme es bei der Gleichstellung einer eigenkapitalersetzenden Finanzierung mit der Gewährung von Eigenkapital nicht darauf an, ob die Finanzierung unentgeltlich oder zinsgünstig erfolge. 20

Zu Unrecht gehe der Beklagte auch davon aus, dass die Einkünfte der Klägerin durch die Vereinbarung von Bedingungen gemindert seien, die von denjenigen abwichen, die unabhängige Dritte miteinander vereinbart hätten (wegen der fehlenden Absicherung der Darlehen). 21

Vor dem Hintergrund der durch den BFH zum Fremdvergleich bei der Prüfung der Voraussetzung einer verdeckten Gewinnausschüttung entwickelten Grundsätze sei es bereits 22

äußerst fraglich, ob die fehlende Sicherung des Darlehens einer inländischen Muttergesellschaft an ihre ausländische Tochtergesellschaft eine fremdunübliche Bedingung im Sinn des § 1 Abs. 1 AStG sei (vgl. Dietz/Tcherveniachki, IStR 2009, 709; Schmidt, NWB 2009, 1987). In einem Konzern sei die Besicherung des Darlehns auch durch die Einflussmöglichkeit des beherrschenden Gesellschafters bei der Tochtergesellschaft gegeben (BFH-Urteil vom 21.12.1994 I R 65/94, DStR 1995, 847; vom 29.10.1997 I R 24/97, BStBl II 1998, 573). Das Gleiche müsse bei der Beurteilung der Fremdüblichkeit im Sinne von § 1 AStG gelten.

Eine Einkünfterminderung im Sinne von § 1 Abs. 1 AStG a. F. liege auch nicht vor. Sinn und Zweck des § 1 AStG sei laut Gesetzesbegründung die Verhinderung von Gewinnverlagerungen ins Ausland (BT-Drs. VI – 2883, Teil B a). Entgegen der Annahme des Beklagten stelle eine Teilwertabschreibung jedoch keine Gewinnverlagerung ins Ausland dar (IDW-Stellungnahme vom 29. März 2011, Ubg 2011, 980). Die Teilwertminderung der Forderung vollziehe sich bei der Klägerin auf der Vermögensebene. Die Einkünfterminderung im Inland resultiere einzig und allein aus der bilanziellen Bewertung der Darlehensforderung. Dieser stehe jedoch keine korrespondierende Einkünfterhöhung im Ausland gegenüber (Dietz/Tcherveniachki, IStR 2009, 709; Teschke/Langkau/Sundheimer, DStR 2011, 2021; Prinz/Scholz, FR 2011, 925). Auch das Argument des Beklagten, dass es im Rahmen eines späteren Forderungsverzichts nach den Rechtsprechungsgrundsätzen des Großen Senats des BFH (Beschluss vom 9. Juni 1997 GrS 1/94, BStBl II 1998, 307) zu einer Einkünfterhöhung im Ausland kommen könne, sei abzulehnen. Zum einen sei fraglich, ob das ausländische Steuerrecht der Sichtweise des BFH folge und es durch den Forderungsverzicht auf Ebene des ausländischen Schuldners zu einer Einkünfterhöhung kommen könne (vgl. Niehen/Timplink/Langkau, IWB 2011, 355). Zum anderen sei dieses Szenario im Streitfall nicht einschlägig, da die K Limited ihren Geschäftsbetrieb im Jahr 2002 endgültig eingestellt habe und im Jahr 2004 liquidiert worden sei, ohne dass es bis dahin zu einem Forderungsverzicht gekommen wäre.

Außerdem verstoße § 1 AStG gegen die durch Artikel 49 AEUV garantierte Niederlassungsfreiheit. Die Klägerin werde aufgrund der Tatsache, dass sie eine Teilwertabschreibung auf eine Darlehensforderung gegenüber einer in einem anderen EU-Mitgliedstaat ansässigen Tochtergesellschaft vorgenommen habe, gegenüber einer inländischen Kapitalgesellschaft diskriminiert. Sowohl der BFH als auch einzelne Finanzgerichte und die überwiegende Auffassung in der Literatur bezweifelten, dass § 1 AStG mit der Niederlassungsfreiheit vereinbar sei (BFH-Urteil vom 29.11.2000 I R 85/99, BStBl II 2002, 720; FG Düsseldorf Urteil vom 19.2.2008 17 K 894/05 E, EFG 2008, 1006; FG Münster Urteil vom 22.2.2008 9 K 509/07 K, F, EFG 2008, 923; FG München vom 17.7.2009 2 K 2798/06, EFG 2010, 750; Wassermeyer, IStR 2001, 113; Schön IStR 2004, 289; Schaumburg, DB 2005, 1129; Rödder, DStR 2004, 1632).

Die Auffassung des Beklagten, dass sich aus dem BFH-Urteil vom 23. Juni 2010 (I R 37/09) ergebe, dass die Anwendung des § 1 AStG im Streitfall aus europarechtlicher Sicht unbedenklich sei, sei nicht zutreffend. In diesem Urteil gehe es um eine Darlehensgewährung im Jahr 1998 an eine ungarische Kapitalgesellschaft, wobei Ungarn im Streitjahr noch nicht Mitglied der EU gewesen und deshalb ein Verstoß gegen die Niederlassungsfreiheit nicht in Frage gekommen sei.

Ferner ist die Klägerin der Ansicht, dass der Beklagte zu Unrecht annehme, dass aufgrund des bestehenden Rückhalts im Konzern eine Teilwertabschreibung nicht vorgenommen werden dürfe. Da der Rückhalt im Konzern keine verrechenbare Leistung darstelle, schließe

er eine Teilwertabschreibung bei einer unstreitig wertlosen Forderung nicht aus. Die Konzernbeziehung ändere nichts daran, dass die Tochtergesellschaft nicht zur Rückzahlung des Darlehens fähig sei. Hinsichtlich der Teilwertabschreibung habe im Veranlagungszeitraum 2002 auch kein Wahlrecht bestanden, da das steuerliche Wahlrecht in § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG aufgrund der Maßgeblichkeit durch das handelsrechtliche Abschreibungsgebot gemäß § 253 Abs. 2 Satz 3 HGB überlagert worden sei. Der Rückhalt im Konzern sei nicht im Sinne eines Sicherungselements des Darlehens selber zu verstehen, sondern die bloße Einflussmöglichkeit auf das Tochterunternehmen und das zur Verfügung stellen immaterieller Ressourcen aus dem Konzern reiche hierfür aus. Ein solcher Einfluss aufgrund der beherrschenden Gesellschafterstellung werde als Rückhalt im Konzern bezeichnet und von der Rechtsprechung als ausreichende Besicherung anerkannt. Einer weiteren rechtlichen Sicherheit zur Begründung der Angemessenheit des vereinbarten Zinses habe es daher nicht bedurft (BFH-Urteil vom 29. Oktober 1997, BStBl II 1998, 573).

Die Einzelheiten der Zusammensetzung des Darlehnskontos ergeben sich aus der von der Klägerin eingereichten Kopie des Darlehenskontos 810, das als Anlage A 7 dem Schriftsatz vom 28. März 2013 beigelegt war und den Erläuterungen zu diesem Darlehenskonto im Schriftsatz der Klägerin vom 28. März 2013, auf die Bezug genommen wird. 27

Die Klägerin beantragt, 28

den Bescheid auf den 31. Dezember 2002 über die gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustabzuges zur Körperschaftsteuer vom 7. Mai 2009 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 26. Oktober 2011 dahingehend zu ändern, dass der festgestellte verbleibende Verlust um 717.700 € erhöht wird, 29

die Zuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren für notwendig zu erklären, 30

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 31

Der Beklagte beantragt, 32

die Klage abzuweisen, 33

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 34

Zur Begründung seines Antrags beruft er sich auf die Einspruchsentscheidung. Ergänzend führt er aus, dass es sich bei dem Darlehen entweder um eine verdeckte Einlage oder um eine Geschäftsbeziehung im Sinn des § 1 AStG a. F. handeln müsse. Nach Ansicht des Beklagten ergibt sich aus dem BFH-Urteil vom 30. Mai 1990 I R 97/88, dass eine Geschäftsbeziehung gegeben sei, wenn es sich bei der Darlehenshingabe nicht um eine Einlage handle. Auch bei einem normal verzinslichen Darlehen - wie im Streitfall - könne eine Einlage gegeben sein. Denn die mit unzureichendem Eigenkapital ausgestattete K Limited sei ohne das Darlehen nicht in der Lage gewesen, die ihr zugewiesene Funktion im Konzern auszuüben. 35

Außerdem sei für eine Teilwertabschreibung kein Raum, wenn man mit der Klägerin davon ausgehe, dass der Rückhalt im Konzern eine ausreichende Sicherheit darstelle, da der Anspruch der Klägerin auf Rückzahlung des Darlehens dann nicht als gefährdet anzusehen sei. Die vorgenommene Teilwertabschreibung sei bereits wegen Fehlens der Voraussetzungen des § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG rückgängig zu machen. 36

Die Tatbestandsvoraussetzung des § 1 Abs. 1 AStG seien erfüllt. Die Teilwertabschreibung habe das Einkommen der Klägerin gemindert, rühre aus einer Geschäftsbeziehung der Klägerin zu ihrer ausländischen Tochtergesellschaft her und wäre von einem fremden Dritten in der Situation der Klägerin bei einem gesicherten Darlehen nicht vorzunehmen gewesen. Es sei nicht richtig sei, dass ein eigenkapitalersetzendes Darlehen grundsätzlich keine Geschäftsbeziehung im Sinn des § 1 AStG begründe. In den vom BFH entschiedenen Fällen seien die Darlehen zu fremdunüblichen Konditionen vergeben worden. Bei den an die K Limited zu einem üblichen Zinssatz hingegebenen Darlehen handele es sich – wenn nicht sogar um eine verdeckte Einlage – so doch in jedem Falle um eine Geschäftsbeziehung im Sinn des § 1 Abs. 4 AStG a. F.

Der Beklagte ist der Ansicht, dass § 1 AStG nicht unionsrechtswidrig sei. Dies ergebe sich aus dem BFH-Urteil vom 23.6.2010 I R 37/09. Ferner beruft sich der Beklagte für die EU-Rechtskonformität des § 1 AStG auf das EUGH-Urteil vom 21. Januar 2010 C – 311/08. 38

Entscheidungsgründe: 39

Die Klage ist begründet. 40

Der Beklagte hat zu Unrecht den verbleibenden Verlustabzuges zur Körperschaftsteuer zum 31.12.2002 um 717.700 € zu niedrig festgestellt. 41

Die Klägerin hat dem Grunde und der Höhe nach zu Recht Darlehensforderungen gegen die K Limited aktiviert und zum 31. Oktober 2002 hinsichtlich dieser Forderungen eine Teilwertabschreibung auf 0 € vorgenommen. Der Aufwand aus dieser Teilwertabschreibung ist weder nach § 8b Abs. 3 KStG a. F. noch nach § 1 AStG 2002 außerhalb der Bilanz einkommenserhöhend hinzuzurechnen. 42

1. Die Klägerin hat die streitigen Gelder der K Limited ausweislich der Darlehensverträge nicht als Einlagen, sondern als zurückzuzahlende Darlehen zur Verfügung gestellt. Einlagen sind gemäß § 4 Abs. 1 Satz 5 EStG 2002 alle Wirtschaftsgüter (Bareinzahlungen und sonstige Wirtschaftsgüter), die der Steuerpflichtige dem Betrieb im Laufe des Wirtschaftsjahrs zugeführt hat. Einlagen in eine Kapitalgesellschaft sind durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Zuwendungen eines bilanzierungsfähigen Vermögensvorteils durch einen Gesellschafter oder eine ihm nahe stehende Person (BFH-Urteil vom 23.2.2005 I R 44/04, BFHE 209, 123, BStBl II 2005, 522). Im Streitfall beruhte die Zurverfügungstellung der streitigen Geldmittel auf den Darlehensverträgen und war, auch wenn es sich eigenkapitalersetzende Darlehen handelte, nach der Rechtsprechung des BFH steuerrechtlich nicht dem Eigenkapital, sondern dem Fremdkapital des Darlehensnehmers zuzuordnen (BFH-Urteil vom 27.8.2008 I R 28/07, HFR 2009, 347 m. w. N.). 43

2. Im Rahmen der steuerlichen Gewinnermittlung sind Geldforderungen in der Steuerbilanz gemäß § 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 1 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG ebenso wie in der Handelsbilanz gemäß § 253 Abs. 1 Satz 1 HGB grundsätzlich mit ihren Anschaffungskosten anzusetzen. Diese entsprechen ihrem Nennwert. Ist der Teilwert einer Forderung niedriger als ihr Nennwert, weil z.B. - wie die Klägerin im Streitfall geltend macht - zweifelhaft ist, ob die Forderung in Höhe des Nennwertes erfüllt werden wird (Ausfallrisiko), so "kann" statt des Nennwerts der niedrigere Teilwert angesetzt werden (§ 6 Abs. 1 Nr. 2 Satz 2 EStG). Er entspricht dem Betrag, den ein Erwerber des ganzen Betriebs im Rahmen des Gesamtkaufpreises für das einzelne Wirtschaftsgut ansetzen würde (§ 6 Abs. 1 Nr. 1 Satz 3 EStG). In Befolgung des handelsrechtlichen Niederstwertprinzips "ist" daher gemäß § 5 Abs. 1 Satz 1 EStG auf diesen Wert auch in der Steuerbilanz abzuschreiben. Ein (wegen des 44

Ausfallrisikos) unter ihrem Nennbetrag liegender Teilwert von Geldforderungen kann im Allgemeinen nur im Wege der Schätzung ermittelt werden. Dabei kommt dem Ermessen des Kaufmanns besondere Bedeutung zu. Maßgebend ist, ob ein vorsichtig bewertender Kaufmann nach der allgemeinen Lebenserfahrung aus den jeweiligen Umständen des Einzelfalles die Annahme eines Forderungsausfalls herleiten darf. Die Zahlungsfähigkeit und die Zahlungswilligkeit (Bonität) eines Schuldners sind dabei individuell nach dessen Verhältnissen zu ermitteln (BFH-Urteil vom 20.8.2003 I R 49/02, BFHE 203, 319, BStBl II 2003, 941).

Der Teilwert der von der Klägerin der K Limited gewährten Darlehen betrug zum 31.10.2002 0 €. Der Geschäftsbetrieb der K Limited wurde wegen der schlechten Geschäftsentwicklung am 31.10.2002 eingestellt. Ihr Verlust betrug gemäß ihrer Gewinnermittlung zum 31. Dezember 2000 398.903 £ und zum 31. Oktober 2001 174.135 £. Das Stammkapital von 50.000 £ war aufgebraucht. Die K Limited war zum 31.10.2002 überschuldet, daran ändert der Gewinn zum 31.10.2002 i.H. von 76.560 £ und das Aktivvermögen i.H. von 3.224 £ nichts. Entgegen der Ansicht des Beklagten ändert die Konzernbeziehung zwischen Klägerin und K Limited nichts daran, dass K Limited nicht zur Rückzahlung des Darlehens fähig war (vgl. Prinz/Scholz, FR 2011, 925, 927). Die Konzernbeziehung erlaubt nur den Zugriff auf etwaige Vermögenswerte der Tochtergesellschaft. Wenn – wie im Streitfall - keine Vermögenswerte vorhanden sind, ändert die Konzernbeziehung nichts daran (vgl. auch Bogenschütz, Ubg 2014, 155, 156 ff.). 45

3. Teilwertabschreibungen auf Darlehen, auch auf sog. eigenkapitalersetzende Darlehen, sind nach der Rechtsprechung des BFH keine bei der Gewinnermittlung nicht zu berücksichtigende Gewinnminderungen i.S. von § 8b Abs. 3 KStG i.d.F. bis zur Änderung durch das Jahressteuergesetz 2008 (BFH-Urteil vom 14.1.2009 I R 52/08, BFHE 224, 132, BStBl II 2009, 674). Begründet hat der BFH dies damit, dass es sich bei Teilwertabschreibungen auf sog. eigenkapitalersetzende Darlehen nicht um Gewinnminderungen handle, die im Zusammenhang mit dem in § 8b Abs. 2 KStG genannten Anteil entstünden. Bei kapitalersetzenden Darlehen handle es sich um eigenständige Schuldverhältnisse, welche von der Beteiligung als solcher unbeschadet ihrer gesellschaftlichen Veranlassung zu unterscheiden seien. Solche Darlehensforderungen stünden als eigenständige Wirtschaftsgüter neben der Beteiligung. 46

4. Der Aufwand aus der Teilwertabschreibung ist entgegen der Ansicht des Beklagten nicht gemäß § 1 AStG 2002 außerhalb der Bilanz einkommenserhöhend zu berücksichtigen. 47

4.1 Nach § 1 Abs. 1 AStG 2002 sind, wenn ein Steuerpflichtiger Geschäftsbeziehungen zum Ausland unterhält, seine Einkünfte für Zwecke der Besteuerung abweichend von der tatsächlich angefallenen Höhe anzusetzen, wenn seine Einkünfte aus der Geschäftsbeziehung dadurch gemindert werden, dass er Bedingungen vereinbart hat, die von denen abweichen, die voneinander unabhängige Dritte unter gleichen oder ähnlichen Verhältnissen vereinbart hätten. Voraussetzung für die von der Vorschrift angeordnete Berichtigung der Einkünfte ist mithin, dass es um ein Verhältnis zwischen dem Steuerpflichtigen und einer ihm nahestehenden Person geht, das als "Geschäftsbeziehung" qualifiziert werden kann. 48

Die Gewährung eines unverzinslichen Gesellschafterdarlehens ist nach der Rechtsprechung des BFH dann nicht Gegenstand einer "Geschäftsbeziehung", wenn sie entweder nach den Vorschriften des für die Darlehensnehmerin maßgeblichen Gesellschaftsrechts als Zuführung von Eigenkapital anzusehen ist oder wenn sie der Zuführung von Eigenkapital in einer Weise nahesteht, die eine steuerrechtliche Gleichbehandlung mit jener gebietet. Letzteres ist 49

insbesondere dann der Fall, wenn die Darlehensgewährung eine unzureichende Eigenkapitalausstattung der Kapitalgesellschaft ausgleicht und eine notwendige Bedingung dafür ist, dass diese Gesellschaft die ihr zugedachte wirtschaftliche Funktion erfüllen kann (BFH-Urteil vom 23.6.2010 I R 37/09, BFHE 230, 156, BStBl II 2010, 895; BFH-Beschluss vom 29.4.2009 I R 26/08, BFH/NV 2009, 1648). Die BFH-Rechtsprechung geht von der Überlegung aus, dass die Zuführung von Eigenkapital keine "Geschäftsbeziehung" i.S. des § 1 Abs. 1 AStG a.F. begründet. Auf dieser Basis hat der BFH sodann angenommen, dass es unter bestimmten Umständen geboten sein kann, eigenkapitalersetzende Finanzierungsmaßnahmen im Hinblick auf die Anwendung des § 1 AStG a.F. der Zuführung von Eigenkapital gleichzustellen. Solche Umstände hat er für gegeben erachtet, wenn eine Muttergesellschaft ihre unterkapitalisierte Tochtergesellschaft durch die unentgeltliche Abgabe einer Garantieerklärung in die Lage versetzt, die ihr im Konzern zugewiesene Funktion zu erfüllen. In einem solchen Fall ersetzt die Garantieerklärung eine funktionsgerechte Kapitalausstattung der Tochtergesellschaft, was in gleicher Weise originär dem Gesellschaftsverhältnis zuzuordnen ist, wie die Zuführung von Eigenkapital. Der BFH ist der Auffassung, dass es nicht sachgerecht wäre, die Zuführung von Eigenkapital aus dem Anwendungsbereich des § 1 AStG a.F. auszuklammern, einen funktional gleichwertigen Ersatztatbestand aber in ihn einzubeziehen (BFH-Urteil vom 27.8.2008 I R 28/07, HFR 2009, 347).

Diese Auslegung des § 1 AStG entspricht auch dem Zweck des § 1 AStG, denn § 1 AStG soll insbesondere Wettbewerbsverzerrungen einschränken, die durch die Verlagerung von Gewinnen ins Ausland und die damit einhergehende Minderung der deutschen Steuer eintreten (BT-Drs. 6/2883 S. 23). Eine Teilwertabschreibung auf ein Darlehen führt aber nicht zu einer Gewinnverlagerung ins Ausland. Der Gewinnminderung im Inland steht keine korrespondierende Gewinnerhöhung der ausländischen Tochtergesellschaft gegenüber, da sich die Teilwertabschreibung auf die Darlehensforderung bei der Tochtergesellschaft weder bilanziell noch im Rahmen der Gewinnermittlung auswirkt (Prinz/Scholz, FR 2011, 925, 926; Ditz/Tcherveniachki, IStR 2009, 709, 713).

Diese Auslegung des § 1 AStG a.F. führt entgegen der Ansicht des Beklagten auch nicht dazu, dass es sich bei den Darlehen um verdeckte Einlagen handelt. Wie oben bereits dargelegt, beruhte die Zurverfügungstellung der streitigen Geldmittel auf den Darlehensverträgen.

Zwar sind die Darlehen im Streitfall nach den Vorschriften des für die Darlehensnehmerin maßgeblichen englischen Gesellschaftsrechts nicht als Zuführung von Eigenkapital anzusehen. Das englische Gesellschaftsrechts der Limited enthält kein Kapitalersatzrecht.

Im Streitfall ist die Darlehensgewährung aber als eigenkapitalersetzende Finanzierungsmaßnahme im Hinblick auf die Anwendung des § 1 AStG a.F. der Zuführung von Eigenkapital gleichzustellen. Durch die Darlehensgewährung wird eine unzureichende Eigenkapitalausstattung der Tochtergesellschaft ausgeglichen und die Darlehensgewährung ist eine notwendige Bedingung dafür, dass die Gesellschaft die ihr zugedachte wirtschaftliche Funktion erfüllen kann. Bei einem Kapital von einem Pfund zu Beginn ihrer Tätigkeit und von 50.000 Pfund ab 15.2.2001 bei einem Stand des Gesellschafterdarlehens gemäß Jahresabschluss zum 31.12.2000 in Höhe von 384.450 Pfund war die Darlehensgewährung eine notwendige Bedingung dafür, dass die K Limited die ihr zugedachte wirtschaftliche Funktion erfüllen konnte. Dass die Darlehen im Streitfall – anders als in den vom BFH entschiedenen Fällen – zu verzinsen waren, ändert nichts daran, dass die Darlehen im Streitfall im Hinblick auf die Anwendung des § 1 AStG a.F. der Zuführung von Eigenkapital

gleichzustellen sind. Denn die Verzinsung ändert nichts daran, dass das Darlehen notwendig war, dass die Tochtergesellschaft die ihr zugedachte wirtschaftliche Funktion erfüllen konnte. Im Eigenkapitalersatzrecht wird nicht danach unterschieden, ob das Darlehen verzinst oder nicht verzinst wird (vgl. Heidinger in Michalski, GmbHG, §§ 32a, 32b Rz. 99 m. w. N.). Ohne Bedeutung ist auch, dass in dem streitigen Gesamtbetrag auch Teilbeträge enthalten sind, die auf kreditierten Ansprüchen der Klägerin auf Grund von Dienstleistungen oder Aufwandsersatzansprüchen beruhen. Der Beklagte hat nicht festgestellt und es ergeben sich aus den Akten auch keine Anhaltspunkte dafür, dass die K Limited die Dienstleistungen nicht angemessen vergütet hat. Dann kann Grund für die Anwendung des § 1 AStG aber nur die Darlehensgewährung ohne Sicherheitsleistung sein.

4.2 Im Übrigen entspricht die Annahme, dass es sich bei dem hier zu beurteilenden Vorgang nicht um eine "Geschäftsbeziehung" handelt, den Anliegen des Gemeinschaftsrechts besser als die ansonsten vorzunehmende Erhöhung der Einkünfte nach § 1 AStG 2002 (BFH-Urteil vom 29.11.2000 I R 85/99, BFHE 194, 53, BStBl II 2002, 720). Der EuGH hat zu einer vergleichbaren Gewinnkorrekturregelung im belgischen Recht entschieden, dass Unterschiede in der steuerlichen Behandlung der gebietsansässigen Gesellschaften je nach dem Ort des Sitzes der Gesellschaften, denen die außergewöhnlichen oder unentgeltlichen Vorteile gewährt werden, eine Beschränkung der Niederlassungsfreiheit im Sinne von Artikel 43 EG (inzwischen Artikel 49 AEUV) i.V.m. Artikel 48 EG (inzwischen Artikel 54 AEUV) darstellen. In Anbetracht der Notwendigkeit der Wahrung einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten und der Notwendigkeit der Verhinderung einer Steuerumgehung könne eine solche Regelung jedoch berechnete und mit dem Vertrag zu vereinbarende Ziele, die zwingende Gründe des Allgemeininteresses entsprächen, und zur Erreichung dieser Ziele geeignet seien, verfolgen. Es sei Sache des vorlegenden Gerichts, sich davon zu überzeugen, dass eine solche Regelung nicht über das hinausgehe, was zur Erreichung der mit ihr verfolgten Ziele in ihrer Gesamtheit erforderlich sei. Eine nationale Regelung, die eine Prüfung objektiver und nachprüfbarer Umstände vorsehe, damit festgestellt werden könne, ob ein geschäftlicher Vorgang eine rein künstliche Konstruktion zu steuerlichen Zwecken darstelle, gehe nicht über das hinaus, was zur Erreichung der Ziele hinsichtlich der Notwendigkeit, die Ausgewogenheit der Aufteilung der Besteuerungsbefugnisse zwischen den Mitgliedsstaaten zu wahren, und der Notwendigkeit, die Steuerumgehung zu verhindern, in ihrer Gesamtheit erforderlich sei, wenn folgende Voraussetzungen vorlägen: Erstens müsse in jedem Fall, in dem der Verdacht bestehe, dass ein geschäftlicher Vorgang über das hinausgehe, was die betreffenden Gesellschaften unter Bedingungen des freien Wettbewerbs vereinbart hätten, dem Steuerpflichtigen, ohne ihn übermäßigen Verwaltungszwängen zu unterwerfen, die Möglichkeit eingeräumt werde, Beweise für etwaige wirtschaftliche Gründe für den Abschluss dieses Geschäfts beizubringen. Zweitens müsse sich, wenn die Prüfung solcher Umstände zu dem Ergebnis führe, dass der in Rede stehende geschäftliche Vorgang über das hinausgehe, was die betreffenden Gesellschaften unter Bedingung des freien Wettbewerbs vereinbart hätten, die steuerliche Berichtigung auf den Teil beschränken, der über das hinausgehe, was ohne die gegenseitige Verflechtung dieser Gesellschaft vereinbart worden wäre (EuGH-Urteil vom 21.1.2010 C-311/08 „SGI“, HFR 2010, 305).

Der Senat ist nicht davon überzeugt, dass eine Einschränkung der Teilwertabschreibung zur Wahrung einer ausgewogenen Aufteilung der Besteuerungsbefugnis zwischen den Mitgliedstaaten notwendig ist (vgl. auch Gosch, BFH/PR 2010, 455, 456; Prinz/Scholz, FR 2011, 925, 928; IDW-Stellungnahme vom 29.3.2011, Ubg 2011, 980; Ditz/Tcherveniachki, IStR 2009, 709, 713). Eine Teilwertabschreibung auf ein Darlehen führt – wie oben bereits dargelegt – nicht zu einer Gewinnverlagerung ins Ausland. Der Senat vermochte nicht

festzustellen, dass im Streitfall die Darlehensgewährung eine rein künstliche Konstruktion zu steuerlichen Zwecken darstellte.

Die Übertragung der Berechnung des festzustellenden Verlustes auf den Beklagten beruht auf § 100 Abs. 2 Satz 2 Finanzgerichtsordnung (FGO). 56

Die Kostenentscheidung ergibt sich aus § 135 Abs. 1 FGO. 57

Die Zulassung der Revision beruht auf § 115 Abs. 2 FGO. 58

Die Hinzuziehung eines Bevollmächtigten für das Vorverfahren beruht auf § 139 Abs. 3 Satz 3 FGO. 59